

3-RV.2023.158

P 85

Urteil vom 26. Juni 2025

Besetzung Präsident Fischer
Richterin Sramek
Richter Schorno
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent 1 **A.** _____

Rekurrentin 2 **B.** _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** _____
vom 24. Oktober 2023
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Mai 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 47'800.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 2'781'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurden anstelle der geltend gemachten Berufskosten von CHF 924.00 lediglich CHF 800.00 und anstelle der geltend gemachten freiwilligen Zuwendungen von CHF 4'120.00 lediglich CHF 1'120.00 zum Abzug zugelassen. Ausserdem wurde der geltend gemachte Abzug von CHF 10'253.00 für den Ersatz [...] lediglich im Umfang von 75 % gewährt.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. Mai 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 31. Mai 2023 Einsprache und stellte die folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Die Kosten für den Ersatz [...] seien mit CHF 10'253 zu 100 % und nicht nur zu 75 % anzuerkennen.
2. Die Mitgliederbeiträge an Berufsverbände seien mit CHF 142 gemäss Selbstdекlaration abzuziehen.
3. Die von nachgewiesen uns bezahlten Zuwendungen an die E._____ seien mit Fr. 3'000 in Abzug zu bringen."

3.

Mit Entscheid vom 24. Oktober 2023 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen um CHF 2'563.00 auf CHF 45'263.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2023 (Zustellung am 23. November 2023) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 5. Dezember 2023 (Postaufgabe am 6. Dezember 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt die folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Die Mitgliederbeiträge an Berufsverbände seien mit CHF 124 gemäss Selbstdекlaration abzuziehen.
2. Die nachgewiesen von uns bezahlten Zuwendungen an die E._____ seien mit Fr. 3'000 in Abzug zu bringen."

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das Gemeindesteueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

In rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten sind ungeachtet ihres Güterstandes gemeinsam steuerpflichtig und üben die den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 und 172 Abs. 2 StG). Für das Verfahren sieht § 172 Abs. 3 StG ausdrücklich vor, dass rechtzeitige Handlungen nur eines Ehegatten auch für den anderen, nicht handelnden Ehegatten wirken. Trotz Identität des Steuerobjektes kann somit jeder Ehegatte selbstständig im Verfahren handeln und dadurch auch den anderen verpflichten. Dies gilt auch bei der Ergreifung eines Rechtsmittels. Die Ehegatten bilden als Rekurrenten eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (VGE vom 22. Mai 2024 [WBE.2024.86], mit weiteren Hinweisen).

2.2.

Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der vom Rekurrenten verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Die Rekurrentin hat demnach vorliegend ebenfalls Parteistellung, mit den genannten Folgen.

3.

3.1.

Die Rekurrenten beantragen im Rekurs, es seien die Beiträge an Berufsverbände, namentlich der Mitgliederbeitrag an den C._____ von CHF 24.00 sowie der Mitgliederbeitrag an den Verein "D._____" von CHF 100.00, zusammen CHF 124.00, zum Abzug zuzulassen (Rekursantrag 1).

3.2.

3.2.1.

Gemäss § 35 Abs. 2 (Halb-)Satz 1 StG legt der Regierungsrat für die Berufskosten nach Absatz 1 lit. a - c (Fahrtkosten; Verpflegungsmehrkosten; übrige Berufskosten) Pauschalansätze fest. Diese sind abhängig davon, ob es sich um eine Haupt- oder Nebenerwerbstätigkeit handelt. Früher kamen auf den regelmässigen Nebenerwerb dieselben Pauschalabzüge wie bei der Haupterwerbstätigkeit zur Anwendung. Seit der Steuerperiode 2007 ist für die Gewährung eines Abzuges von 20 Prozent der Einkünfte einzig auf

das Kriterium "Nebenerwerb" abzustellen (vgl. SGE vom 25. Juni 2015 [3-RV.2014.190]).

3.2.2.

Die statutarischen Mitgliederbeiträge an Organisationen zur Vertretung der beruflichen Interessen der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer werden in § 35 Abs. 1 lit. f StG geregelt. Der Regierungsrat legt auch in diesen Fällen die maximal zulässigen Abzüge fest (§ 35 Abs. 2 Satz 2 StG). Die einbezahlten Mitgliederbeiträge werden, auch bei Mitgliedschaft in mehreren Organisationen, höchstens im Umfang von CHF 300.00 zum Abzug zugelassen (§ 17 StGV). Mit dieser expliziten gesetzlichen Regelung sollte die Streitfrage, ob diese Kosten auch für die Ausübung des Berufs notwendig sind, obsolet werden. Die Mitgliederbeiträge sind somit auch dann abzugsfähig, wenn sie für die Ausübung des Berufs nicht erforderlich sein sollten. Abzugsfähig sind indessen nur die statutarischen Mitgliederbeiträge und keine freiwilligen Beiträge (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage Muri-Bern 2023, § 35 StG N 37).

Aufgrund ihrer separaten Regelung in § 35 Abs. 1 lit. f StG sind die Mitgliederbeiträge, entgegen der Auffassung der Vorinstanz, nicht in den oben erwähnten Berufskostenpauschalen, insbesondere nicht in der Nebenerwerbpauschale, enthalten.

3.3.

Der C._____ sieht statutarisch Mitgliederbeiträge vor ([...]: "Die Verbandsmitglieder bezahlen einen Jahresbeitrag, dessen Höhe die Generalversammlung auf Antrag des Vorstandes festsetzt, der jedoch höchstens Fr. 100.- beträgt. Pensionierte und Lehrlinge bezahlen einen ermässigten Jahresbeitrag, der durch die Generalversammlung auf Antrag des Vorstandes festgesetzt wird.").

Der Verein „D._____“ sieht keine bzw. nur freiwillige Mitgliederbeiträge vor ([...]: "Die Mittel des Vereins bestehen insbesondere aus allfälligen Beiträgen der Mitglieder").

3.4.

Somit sind als "Mitgliederbeiträge an Berufsverbände" lediglich die CHF 24.00 an den C._____ zum Abzug zuzulassen.

4.

4.1.

Die Rekurrenten beantragen im Weiteren, es seien CHF 3'000.00 (jeweils CHF 1'000.00 für eine Mitgliedschaft) als freiwillige Zuwendungen an die E._____ zum Abzug zuzulassen (Rekursantrag 2).

4.2.

4.2.1.

Gemäss § 40a StG können die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an Bund, Kantone, Gemeinden und ihre Anstalten, an die aargauischen Landeskirchen und an andere juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf öffentliche oder gemeinnützige Zwecke gemäss § 14 Abs. 1 lit. c StG von der Steuerpflicht befreit sind, wenn diese Leistungen im Steuerjahr CHF 100.00 erreichen, von den Einkünften abgezogen werden. Der Abzug darf insgesamt 20 % der um die Aufwendungen nach den §§ 35 – 40 StG verminderten steuerbaren Einkünfte nicht übersteigen.

4.2.2.

Die E._____ ist eine im Kanton R._____ steuerbefreite Institution. Geldleistungen bzw. freiwillige Zuwendungen an die Vereinigung können also grundsätzlich unter § 40a StG fallen und zum Abzug zugelassen werden. Vorliegend stellt sich die Frage, ob die geleisteten Mitgliederbeiträge von CHF 3'000.00 abzugsfähig sind.

4.2.3.

4.2.3.1.

Gemäss § 40a StG müssen die Leistungen freiwillig, das heisst weder als Entgelt für eine Gegenleistung noch in Erfüllung einer rechtlichen (vertraglichen bzw. gesetzlichen) Pflicht erbracht worden sein (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 13. Januar 2011 [A-8058/2008], bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 24. Oktober 2011 [2C_202/2011]; SGE vom 19. September 2013 [3-RV.2012.145], bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 10. August 2015 [2C_929/2014]; StR 2024, S. 259 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 40a StG N 8). Statutarische Mitgliederbeiträge oder sonstige Zahlungen, auf die die juristische Person einen Anspruch hat, sind nicht als freiwillige Zuwendungen zu qualifizieren (vgl. Ziffer IV.1.a des Kreisschreibens Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994 betreffend "Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke [Art. 56 Bst. g DBG] oder Kultuszwecke [Art. 56 Bst. h DBG] verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen [Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG]").

4.2.3.2.

Unter "häufig gestellte Fragen (FAQ)" führt die E._____ das Folgende betreffend die Frage, worin der Unterschied zwischen einem Mitgliederbeitrag und einer Spende liegt, aus ([...]):

"Mit der Bezahlung des Mitgliederbeitrags treten Sie der E._____ bei und gehen dabei Rechte und Pflichten als Vereinsmitglied ein. Diese sind in den Statuten und in den Allgemeinen Mitgliedschaftsbedingungen (AMB) festgehalten. Mitgliederbeiträge haben einen festen Preis und sind in der Regel nicht steuerabzugsfähig.

Mit der Einzahlung einer Spende bezeugen Sie Ihre Solidarität mit unserem Hilfswerk. Sie unterstützen damit querschnittgelähmte Menschen in der Schweiz. Aus einer solchen Zahlung entstehen weder Rechte noch Pflichten. Spenden können in unbestimmter Höhe geleistet werden und sind in der Regel steuerabzugsfähig."

Betreffend die Frage, wann eine Gönner-Unterstützung ausbezahlt wird, hält die E._____ das Folgende fest ([...]):

"[...]"

4.2.3.3.

Nach dem Dargelegten stellen die geleisteten Mitgliederbeiträge von CHF 3'000.00 keine freiwilligen Zuwendungen dar. An dieser Beurteilung vermag der Umstand, dass sich die Steuerbehörden in der Praxis oftmals kulant zeigen und neben Spenden auch statutarische Mitgliederbeiträge zum Abzug zulassen (vgl. StR 2024, S. 259 ff.), nichts zu ändern.

4.3.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

Zusammenfassend ist das steuerbare Einkommen der Rekurrenten also von CHF 45'263.00 gemäss Einspracheentscheid um CHF 24.00 auf CHF 45'239.00 herabzusetzen. Gemäss § 43 Abs. 3, 2. Halbsatz StG fallen Restbeträge des Einkommens unter CHF 100.00 bei der Steuerberechnung ausser Betracht. Es bleibt daher bei einem steuerbaren Einkommen von gerundet CHF 45'200.00. Der Rekurs ist somit im Ergebnis abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Anträgen zu weniger als 1 %. Dies wird praxisgemäss einem vollständigen Unterliegen gleichgestellt (vgl. VGE vom 2. Februar 2011 [WBE. 2010.333]). Somit haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 510.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 26. Juni 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic